



INCONTRO A CURA DEL GRUPPO DI LAVORO BILANCIO E OIC

Martedì 16 aprile 2024

9.30 - 12.30

a cura del

Gruppo di Lavoro 'Bilancio e OIC' – ODCEC Torino

Sede ODCEC Torino – Sala Conferenze Aldo Milanese

Via Carlo Alberto, 59 - Torino



Agenda

1. Introduzione e coordinamento
2. Rinvio degli ammortamenti nel bilancio 2023
3. Impossibilità di rinvio della perdita d'esercizio 2023
4. Rottamazione del magazzino: opportunità o rischio?
5. Contabilizzazione delle sanatorie e degli accordi con il fisco
6. Contratti onerosi e obbligo di iscrizione del fondo rischi
7. Contabilizzazione dei contributi c/capitale
8. OIC 34 e emendamenti altri OIC

Contratti onerosi e obbligo di iscrizione del fondo rischi

A cura di:

- *Riccardo Cavazzana, Senior Manager KPMG – Commercialista in Torino*
- *Riccardo Donadeo, Partner KPMG – Commercialista in Torino*

Alcuni riferimenti normativi

Art. 2424 cc – Contenuto dello Stato Patrimoniale

B) Fondi per rischi e oneri

1. per trattamento di quiescenza ed obblighi simili;
2. per imposte, anche differite;
3. strumenti finanziari derivati passivi;
4. Altri → Fondi per contratti onerosi

Art. 2424-bis cc – Disposizioni relative a singole voci dello Stato Patrimoniale

Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di

- *natura determinata*
- *esistenza certa (fondo oneri) o probabile (fondo rischi),*

dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati

l'ammontare

la data di sopravvenienza

Grado di realizzazione degli eventi futuri

PROBABILE

Il suo accadimento è ritenuto più verosimile del contrario.

Obbligatorio effettuare uno stanziamento a Conto Economico a copertura della perdita potenziale.

Qualora l'ammontare potesse essere determinato solo in modo aleatorio ed arbitrario, la disciplina è la medesima degli eventi possibili.

POSSIBILE

Grado di accadimento dell'evento futuro inferiore al probabile.

Sono indicate in Nota Integrativa:

- la situazione d'incertezza, che procurerebbe la perdita;*
- l'importo stimato o l'indicazione che lo stesso non può essere determinato;*
- altri possibili effetti se non evidenti;*
- l'indicazione del parere della direzione della Società e di esperti.*

REMOTO

L'evento ha scarsissime possibilità di verificarsi, ovvero, potrà accadere in situazioni eccezionali.

Non è richiesta alcuna informativa in Nota Integrativa e non sono necessari accantonamenti.

Fasi di contabilizzazione

Classificazione in bilancio

*Accantonamenti iscritti nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi in base al criterio della classificazione “per natura”. Se **non è attuabile questa correlazione tra la natura dell'accantonamento ed una delle voci alle suddette classi**, gli accantonamenti per rischi e oneri sono iscritti alle voci **B12 e B13 del conto economico**.*

Principi alla base della costituzione

*I fondi sono iscritti nel rispetto del **principio di competenza**, a fronte di somme che si prevede verranno pagate ovvero di beni e servizi che dovranno essere forniti al tempo in cui l'obbligazione dovrà essere soddisfatta.*

Elementi utili per la valutazione della congruità del fondo

- Conseguire **specifiche conoscenze** della situazione di rischio e incertezza in essere
- Elaborare statistiche per operazioni similari e **serie storiche** di similari fattispecie
- Acquisire il supporto di pareri di **consulenti esterni**

Utilizzo e Rilascio del Fondo

- **Fondo capiente** → Copertura diretta senza impatto a Conto economico
- **Fondo incapiente** → Differenza negativa rilevata a Conto Economico in coerenza con l'accantonamento originario
- **Fondo eccedente** → Rilevazione del componente positivo in A 5) «Altri ricavi e proventi»

Principali evoluzioni del principio nel tempo



Processo di stima

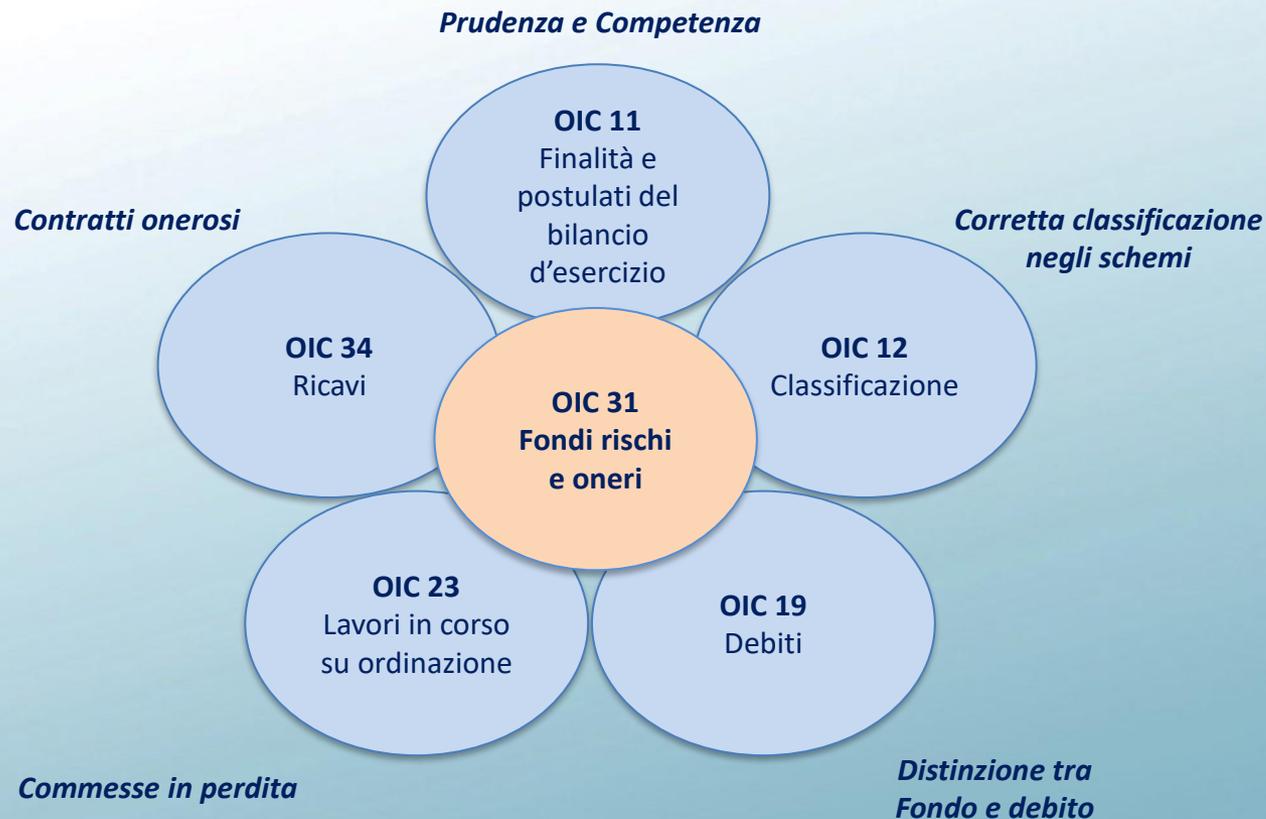
Nel principio contabile post-riforma, una delle novità principale è rappresentata dalla possibilità di tenere conto dell'orizzonte temporale nel processo di stima.

Il principio prevede tale possibilità nel caso in cui ricorrano le seguenti circostanze:

- *la presenza di un **fondo oneri**, quindi alla data di bilancio esistenza di una **obbligazione certa** in forza di un **vincolo contrattuale o di legge***
- *la presenza di una **stima ragionevolmente attendibile**, sia dell'esborso connesso all'obbligazione che della data di sopravvenienza*
- *una **significativa diversità** tra il valore attuale dell'obbligazione e la passività stimata al momento dell'esborso.*

In linea con quanto previsto dallo
IAS 37
«Il valore attuale dell'obbligazione
derivante da un contratto oneroso
è rilevato come fondo»

Principi contabili nazionali correlati



Contratti onerosi: confronto tra principio nazionale e internazionale

	OIC 31	IAS 37
Costi > Benefici	✓	✓
L'onere è quantificato come il minore tra «Costo ad adempiere» e l'eventuale «Penale per interruzione»	✓	✓
Accantonamento di oneri a fronte dell'obbligazione assunta	✓	✓
Definizione di costi necessari per adempiere l'obbligazione	Non definiti specificatamente	✓

Lo IAS 37 aggiunge alcune indicazioni per tale definizione:

- *i **costi incremental** per l'adempimento della commessa (ad esempio la manodopera diretta e i materiali)*
- ***altri costi che si riferiscono direttamente all'adempimento della commessa** (ad esempio l'allocazione della quota di ammortamento di immobili, impianti e macchinari utilizzati per l'adempimento della commessa)*

Gruppo di Lavoro - Bilancio e OIC

Contratti onerosi e obbligo di iscrizione del fondo rischi



ALCUNI ESEMPI PRATICI

Esempio: Contratti di fornitura e somministrazione (Rif. OIC 34 / OIC 15 / OIC 31)

La Somministrazione
art. 1559
Codice Civile

«La somministrazione è il contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo, a eseguire, a favore dell'altra, prestazioni periodiche o continuative di cose»

Contratti onerosi
OIC 34

Costi attesi
maggiori del prezzo
complessivo del
contratto

Perdita attesa
OIC 31

Ipotesi alla base della
rilevazione fondo

Sopraggiunta onerosità

Onerosità sopraggiunta, che si prevede essere presente fino al termine della relazione contrattuale

Inevitabilità della causa

Vincolo a dover mantenere la relazione contrattuale nonostante la mancata redditività della stessa

Esempio: Contratti di fornitura e somministrazione (Rif. OIC 34 / OIC 15 / OIC 31)

Accantonamento fondo pari al:

Costo necessario
all'adempimento

Minore
tra

Il risarcimento del danno
o la penale derivanti
dalla risoluzione del
contratto per
inadempimento

Costi direttamente correlati al contratto:

IAS 37

- Costi incrementali
- Ripartizione di altri costi direttamente correlati all'adempimento del contratto

Contratti di fornitura e somministrazione – Esempio teorico ‘Commodities’

Scenario iniziale: società commercializzante ‘Commodities’

Prezzo di acquisto
‘variabile’

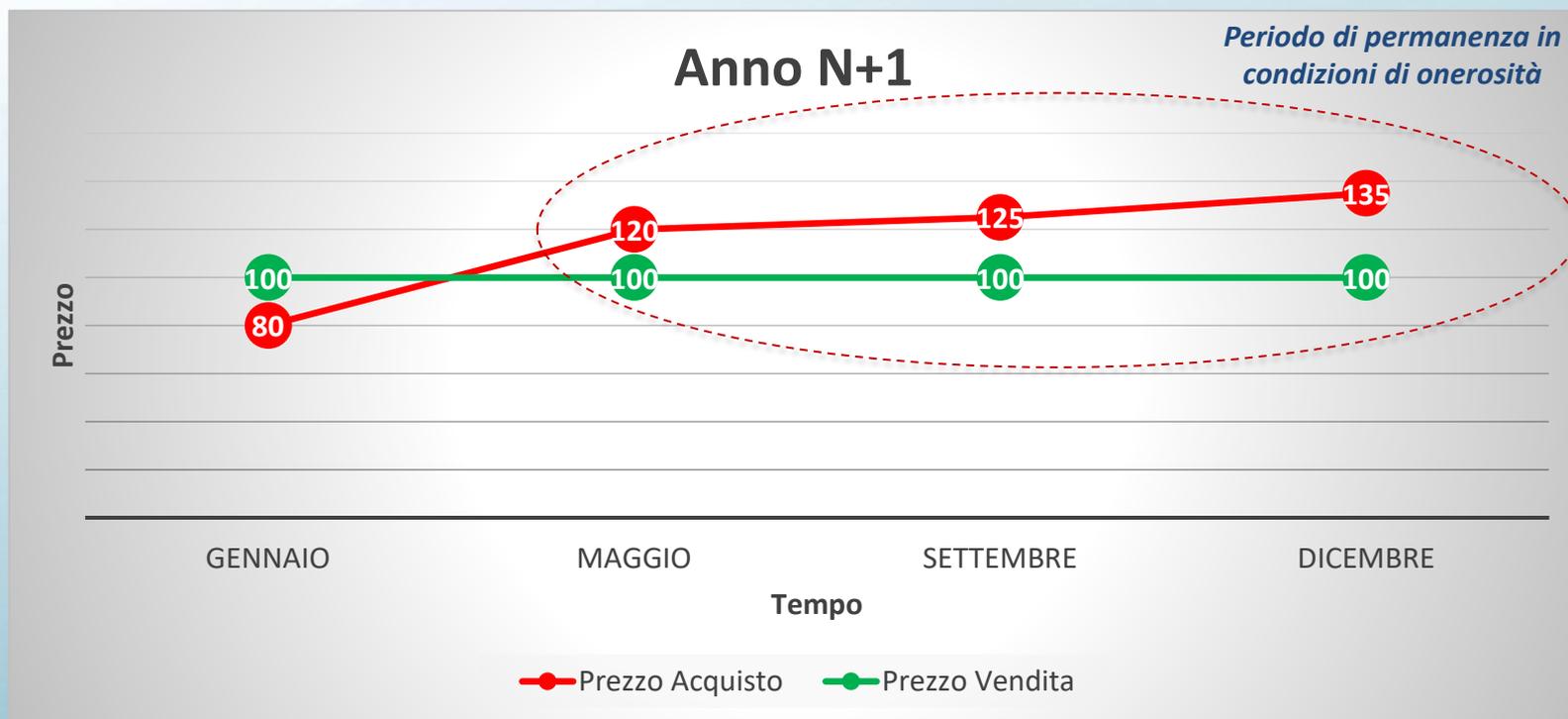
Prezzo di vendita
‘fisso’

Assenza di
derivati di copertura

- *Contratto stipulato nell’Anno N*
- *Prezzo di acquisto della ‘Commodities’ iniziale: 80€*
- *Termine contratto: 31/12/Anno N+1*
- *Penale rescissione contrattuale: 70€*

Contratti di fornitura e somministrazione – Esempio teorico ‘Commodities’

Costo della ‘Commodities’ nel corso dell’Anno N+1 previsto contrattualmente



Esempio: Asimmetria sfavorevole nella commercializzazione

La Società opera in conto proprio («Principal»).



*Le **condizioni di economicità** scaturiscono dalla **combinazione degli effetti** derivanti dalle operazioni di acquisto e dalle operazioni di vendita.*



*Occorre **presidiare il rischio di esposizione ad un'asimmetria sfavorevole** delle rispettive condizioni contrattuali.*

Verifica della
redditività end-to-end

*Verifica delle condizioni contrattuali
che disciplinano i **prezzi di Acquisto***

*Verifica delle condizioni contrattuali
che disciplinano i **prezzi di Vendita***

Presidio della
marginalità complessiva

Esempio: Commesse in perdita (OIC 23 / OIC 31)

Perdite probabili – Definizione ex OIC 23

*Par. 85 «Se è probabile che i **costi totali stimati di una singola commessa eccedano i ricavi totali stimati***

i) la commessa deve essere valutata al costo (così da eliminare gli eventuali margini rilevati negli esercizi precedenti)

*ii) la perdita probabile per il completamento della commessa è rilevata a **decremento dei lavori in corso su ordinazione.***

*Se tale perdita è superiore al valore dei lavori in corso, l'appaltatore rileva un **apposito fondo per rischi e oneri pari all'eccedenza.**»*

Par. 86 «La perdita è rilevata nell'esercizio in cui è prevedibile sulla base di una obiettiva e ragionevole valutazione delle circostanze esistenti.

La perdita è rilevata indipendentemente dallo stato di avanzamento della commessa.

Non è possibile compensare tale perdita con margini positivi previsti su altre commesse.

Al fine del riconoscimento delle perdite, le commesse sono quindi considerate individualmente.»

Esempio: Commesse in perdita (OIC 23 / OIC 31)

Rilevazione fondo

Indipendentemente dallo stato avanzamento della commessa, dal momento in cui sopraggiunge una situazione di perdita, risulta necessario verificare la recuperabilità degli attivi:

*Riduzione Lavori In Corso ('LIC')
su ordinazione perdita prevista*

*Nel caso di perdita
superiore ai 'LIC'*

*Stanziamiento
dell'apposito fondo*

*Lo stanziamento del fondo dipende da **due elementi fondamentali**:*

- Il vincolo a dover mantenere la relazione contrattuale nonostante la mancata redditività della stessa → **Inevitabilità della causa***
- Nel caso di portafoglio di contratti negoziati simultaneamente con il medesimo cliente, nel caso in cui questi siano strettamente connessi e non scindibili tra loro, potrebbe non sussistere il tema del contratto oneroso → **Grado di aggregazione***

Gruppo di Lavoro - Bilancio e OIC

Contratti onerosi e obbligo di iscrizione del fondo rischi

APRILE
2024



Grazie per l'attenzione



Grazie per l'attenzione